



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3129-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-AG, ADR, als Rechtsnachfolgerin der Sparkasse-X, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renng. 1/Freyung, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Juni 2007 betreffend Rechtsgebühr zu St.Nr.xxx/xxxx entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Gebühr wird gegenüber der X-AG als Rechtsnachfolgerin der Sparkasse-X gemäß § 33 TP 8 GebG mit 0,8 % von € 800.366,85 = € 6.402,93 festgesetzt.

Das darüberhinausgehende Berufungsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren beim Finanzamt

1.1. Außenprüfung

In der Zeit vom 7. bis 16. Mai 2007 führte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der X-AG (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Einhaltung der Vorschriften des Gebührengesetzes 1957 im Prüfungszeitraum 1. Jänner 2002 – 31. Dezember 2006 durch. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Mai 2007 zur Zl.***** enthält ua. in Punkt 2. folgende Prüfungsfeststellungen:

"Auf einen mit der Gemeinn. Bau-, Wohn- u. Siedlungsgenossensch. "A." reg.GenmbH beurkundeten Darlehensvertrag über S 20.600.000,00 (=€ 1.497.060,38) wurde zu Unrecht die Gebührenbefreiung gem. § 33 TP 19 Abs. 4 Z. 9 i.V.m. § 33 TP8 Abs. 2 Z. 3 GebG angewendet. Laut Zusicherung des Amtes der NÖ Landesregierung vom 3.7.2001 an die Stadtgemeinde S ist im Finanzierungsplan für 2 geförderte Wohnungen und 2 Ordinationen ein Darlehen gem § 11 NÖ WFG in Höhe von S 4.219.664,00 und ein Bankdarlehen i.H.v. S 5.367.048,00 enthalten. Weiters ist im Finanzierungsplan ein Darlehen für nicht geförderte Wohnungen über S 11.013.288,00 enthalten. Da von der X-AG ein Darlehen über die Gesamtbaukosten von S 20.600.000,00 gewährt wurde - sowohl für die geförderte als auch für die nicht förderbare Teile des Objektes - ist die oben angeführte Befreiungsbestimmung nicht anwendbar.

	Gebühr § 33 TP 8 Abs 1 GebG	Erhöhung § 9 Abs 2 GebG
<i>Gemeinn. Bau-, Wohn- u. Siedlungsgenossensch. "A." reg.GenmbH, KtoNr. *****; Darlehensvertrag v. 20.01.2002, beurkundeter Darlehensbetrag: € 1.497.060,38</i>	€ 11.976,48	€ 0,00"

1.2. Bescheid des Finanzamtes

Mit Bescheid vom 5. Juni 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. für das in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter Punkt 2. angeführte Rechtsgeschäft Gebühren in Höhe von € 11.976,48 fest. In der Begründung des Bescheides wurde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Mai 2007 verwiesen und festgehalten, dass diese einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet.

1.3. Berufung

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt. Das Berufungsbegehren wurde wie Folgt begründet:

"1. Sachverhalt:

*Im Auftrag der Wohnbaugenossenschaft A. wurde seitens der X-AG ein Finanzierungsangebot für ein Hypothekardarlehen iHv ATS 20.600.000,00 (EUR 1.497.060,38) iZm der beabsichtigten Sanierung eines Wohnhauses auf der Liegenschaft KG S EZ*** gelegt. Der diesbezügliche Schuldschein iSd Richtlinien gem § 11 Niederösterreichischen Wohnungsförderungsgesetz (NÖ WFG), LGBl 8304, auf dessen Basis die Gesamtdarlehenssumme von ATS 20,6 Mio der Wohnbaugenossenschaft A. zugezählt wurde, wurde am 7.1.2002 bzw. 18.1.2002 unterfertigt.*

Mit Schreiben vom 3. Juli 2001 hat das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung gem NÖ WFG eine Basisförderung zur Finanzierung der Sanierung des betreffenden Wohnhauses in Form eines konstanten Zuschusses zugesichert. Gemäß dem oben erwähnten Schreiben belaufen sich die Gesamtbaukosten für die Wohnhaussanierung, die sowohl die Finanzierung der geförderten als auch der nicht geförderten Wohnungen (Ordinationen) betrifft, auf ATS 20.600.000,00 (EUR 1.497.060,38). Das Darlehen iSd § 11 NÖ WFG, welches durch konstante nicht rückzahlbare Zuschüsse iHv jährlich 5% der Annuitäten gefördert wird, beträgt ATS 4.219.664,00 (EUR 306.654,94). Dies ist aus dem in der "Zusicherung einer Basisförderung"

des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung vom 3.7.2001 inkludierten Finanzierungsplan ersichtlich.

Die Finanzierung der geförderten Wohnungen (Ordinationen) erfolgt demnach durch ein Darlehen gemäß § 11 NÖ WFG (ATS 4.219.664,00, ds EUR 306.654,94) sowie durch ein Bankdarlehen (ATS 5.367.048,00, ds EUR 390.038,59). Das Darlehen zur Finanzierung der nicht geförderten Wohnungen (Ordinationen) beläuft sich auf ATS 11.013.288,00 (EUR 800.366,85). Für das gesamte Hypothekardarlehen iHv ATS 20.600.000,00 (EUR 1.497.060,38) wurde die Gebührenbefreiung des § 33 TP 19 Abs 4 Z 9 iVm § 33 TP 8 Abs 2 Z 3 GebG in Anspruch genommen.

2. Argumentation der Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung hat diesen Sachverhalt einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung unterzogen. Ungeachtet der Gebührenbefreiung vertritt sie die Auffassung, dass der mit der Wohnbaugenossenschaft A. beurkundete Darlehensvertrag über ATS 20.600.000,00 (EUR 1.497.060,38) gem § 33 TP 8 Abs 1 GebG zur Gänze der Gebührenpflicht iHv 0,8%, da die Darlehenssumme sowohl die Finanzierung von geförderten als auch nicht geförderten Wohnungen (Ordinationen) dient.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 33 TP 19 Abs 4 Z 9 iVm § 33 TP 8 Abs. 3 GebG befreit "Darlehen bzw. Kreditverträge, die nach dem behördlich oder von einem Landeswohnbaufonds genehmigten Finanzierungsplan zur Finanzierung eines nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung des Wohnbaus und der Wohnhaussanierung geförderten Bauvorhabens erforderlich sind, sofern die Nutzfläche im Sinne des Wohnbauförderungsgesetzes 1984, BGBI. Nr. 482, 150 m² je Wohnung nicht übersteigt"

Im vorliegenden Fall wurde der Finanzierungsplan unzweifelhaft in die "Zusicherung einer Basisfinanzierung" des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung vom 3.7.2001 integriert, wodurch der Voraussetzung eines genehmigten Finanzierungsplanes bereits im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld Rechnung getragen wurde.

Weiters ist die Gebührenbefreiung ausschließlich dann anwendbar, wenn das Darlehen bzw. der Kredit zur Finanzierung eines nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung des Wohnbaus und der Wohnhaussanierung geförderten Bauvorhabens erforderlich ist. Diese Voraussetzung ist nach der VwGH-Judikatur deshalb gegeben, da die gesamte Darlehenssumme iHv ATS 20,6 Mio in dem vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung genehmigten Finanzierungsplan als anerkannte Gesamtkosten unzweifelhaft festgelegt ist (vgl. VwGH vom 31.5.1995, 94/16/0291).

Auch die Voraussetzung für die Gebührenbefreiung, dass die Nutzfläche iSd Wohnbauförderungsgesetzes 1984 150m² je Wohnung nicht überschreitet ist - gemäß dem Schreiben des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung - im vorliegenden Fall erfüllt.

Die Art und die Höhe der nach landesgesetzlichen Vorschriften über die Wohnbauförderung gewährten Förderung ist idZ nicht maßgebend. Wird lediglich ein Anteil der anerkannten Gesamtkosten gefördert, so unterliegen Darlehen bzw. Kredite, die zur Finanzierung der gesamten anerkannten Kosten erforderlich sind - bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 33 TP 19 Abs 4 Z 9 - der Gebührenbefreiung (vgl. GebR Rz 978).

Im vorliegenden Fall belaufen sich - wie im Sachverhalt unter Pkt 1 bereits erwähnt - die Gesamtbaukosten auf ATS 20.600.000,00 (EUR 1.497.060,38), die lediglich zum Teil gefördert werden bzw. lediglich zum Teil die Sanierung von geförderten Wohnungen (Ordinationen) betreffen. Dennoch stellt auch die für den "nicht geförderten" Teil der Gesamtbaukosten aufgenommene Darlehenssumme einen Bestandteil des vom Amt der Niederösterreichischen

Landesregierung genehmigten Finanzierungsplanes und damit der anerkannten Gesamtkosten dar. Im Sinne der oben zitierten VwGH-Judikatur ist somit auch jener Teil der Gesamtbaukosten für die Wohnhaussanierung "erforderlich". Auf Basis der Ausführungen in den Gebührenrichtlinien (Rz 978) steht daher auch die bloß anteilige Förderung des Bauvorhabens der Inanspruchnahme der Gebührenbefreiung gem § 33 TP 19 Abs 4 Z 9 GebG für das gesamte Darlehen nicht entgegen.

In eventu weisen wir darauf hin, dass selbst unter Berücksichtigung der Art und Höhe der nach landesgesetzlichen Vorschriften über die Wohnungsförderung geförderten Förderung, eine teilweise Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung gewährleistet ist (vgl. Arnold, § 33 TP Rz 30b). Die gänzliche Versagung der Inanspruchnahme ist daher nicht gerechtfertigt.

Zusammenfassend halten wir fest, dass im vorliegenden Fall - entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung - sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Gebührenbefreiung vorliegen. Die "Erforderlichkeit" des gesamten, der Wohnbaugenossenschaft A. (auf Basis des gem NÖ WFG im Jänner 2002 unterfertigten Schulscheines) zugezählten, Darlehens iHV ATS 20,6 Millionen ergibt sich daraus, dass die Gesamtdarlehenssumme bereits ausdrücklich in der Förderungszusicherung des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung enthalten ist. Auch die bloß anteilige Förderung der "Gesamtbaukosten" steht der Inanspruchnahme der Gebührenbefreiung gem § 33 TP 19 Abs 4 Z 9 GebG für das gesamte Darlehen - wie oben dargestellt - nicht entgegen."

1.4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 27. September 2007 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Die Zusicherung des Amtes der NÖ Landesregierung vom 03.07.2001 ist an die Stadtgemeinde S erfolgt, die Eigentümerin der EZ*** KG S ist.*

Der Darlehensvertrag selbst - Schulschein vom 18.01.2002 - wurde dann nicht mit der Stadtgemeinde S, sondern mit der Gemeinnützigen Bau-, Wohn- u. Siedlungsgenossenschaft "A." reg.GenmbH (Bauberechtigte) abgeschlossen.

Im gegenständlichen Fall wird aber nur ein Teil des Bauvorhabens - und nicht einmal der überwiegende - gefördert. Von den Gesamtbaukosten über S 20.60.000,00 entfällt ja der überwiegende Teil - S 11.013.288,00 - auf die Finanzierung der nicht geförderten Wohnungen (Ordinationen) sowie der sonstigen spezifisch ausgestatteten Räume (wie z.B. landwirtschaftlich bzw. gewerblich genutzte Räume oder Büroräume) und nicht förderbare Maßnahmen.

Da der überwiegende Teil des Darlehens auf die nicht geförderten Wohnungen (Ordinationen) entfällt, kann die Gebührenbefreiung gem. § 33 TP 19 Abs. 4 Z 9 iVm § 33 TP 8 Abs. 2 Z 3 GebG nicht gewährt werden. Auch eine Aufteilung des Darlehens in einen gebührenfreien und einen gebührenpflichtigen Betrag kann in diesem Fall nicht erfolgen. Eine Gebührenbefreiung für den Betrag, der die geförderten Wohnungen betrifft, ist nur möglich, wenn von vorneherein zwei Darlegensverträge errichtet werden.

Der Hinweis der Berufungswerberin auf die Rz 978 der Gebührenrichtlinien nützt der Berufungswerberin nichts. Die dort getroffene Aussage bezieht sich nur auf Fälle, bei denen eine Förderung für das gesamte Bauvorhaben (zB Einfamilienhaus) gegeben ist und nur ein bestimmter Prozentsatz der anerkannten Gesamtsanierungskosten mittels Zuschuss gefördert wird. In diesen Fällen sind Darlehen, die zur Finanzierung der gesamten anerkannten Sanierungskosten erforderlich sind, von den Gebühren befreit.

Auch der Hinweis auf Arnold führt zu keinem anderen Ergebnis, denn in dem beim VwGH anhängig gewesenen Fall war die teilweise Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung nicht das Streithema."

1.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides, in eventu die Vorschreibung von Gebühren lediglich für den nicht geförderten Teil der Darlehenssumme. Außerdem beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z. 1 BAO.

2. Verfahren vor dem UFS

2.1. Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates

2.1.1. Datenbankabfragen

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Abfragen im Firmenbuch zu FNxxxxx, FNyyyyy sowie im Grundbuch zu EZ** sowie EZ*** beide Grundbuch XXXXX S.

2.1.2. Urkundenvorlage durch das Finanzamt

Über entsprechende Aufforderung übermittelte das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat noch folgende Unterlagen:

- Betriebsprüfungsakt AB***** (samt Kopien des im Schlussbericht unter Punkt 2. erfassten Rechtsgeschäftes)
- Gebührenjournal der Berufungswerberin für den Monat Jänner 2002
- Kopie des Jahresbescheides im Sinne des § 3 Abs. 4 GebG für das Kalenderjahr 2002

2.1.3. Urkundenvorlage durch die Bw.

Mit Vorhalt vom 18. September 2009 wurde die Bw. unter Hinweis auf die Bestimmung des § 17 Abs. 1 bzw. Abs 2 GebG 1957 aufgefordert, eine Kopie der im Schulschein genannten Darlehenspromesse vom 5. Dezember 2001 vorzulegen sowie um Übermittlung von Unterlegen ersucht, aus denen der Zusammenhang des der A. zugezählten Darlehens im Gesamtbetrag von S 20.600.000,00 mit der Finanzierung des vom Land NÖ zur GZ.*****0 geförderten Bauvorhabens ersichtlich ist (zB Baurechtsvertrag vom 27. Juli 2001 zwischen Stadtgemeinde S und A., die nach Punkt V. der Zusicherung vom 3. Juli 2001 dem Land NÖ vorzulegende Baukontoübersicht sowie das der Zusicherung zugrunde liegende Sanierungsentwurf samt allfälligen Änderungen zum Sanierungsentwurf). Weiters wurde um Bekanntgabe gebeten, welche Art von Sanierungsmaßnahmen von den Gesamtbaukosten von S 20.600.000,00 umfasst waren (Sanierung in den einzelnen Wohnungen, das ganze Haus betreffend Sanierungsmaßnahmen) sowie die Nutzfläche der Wohnungen bzw. Ordinationen.

In Entsprechung dieses Vorhaltes übersandte die Bw. mit Schreiben vom 30. November 2009 dem unabhängigen Finanzsenat noch folgende Unterlagen in Kopie:

1. Darlehenspromesse vom 2.1.2001 (dazu wurde angemerkt, dass eine Darlehenspromesse datierend mit 5.12.2001 nicht vorliege)
- 2.1. Baurechtsvertrag vom 27.7.2001 zwischen der Gemeinde S und der A.
- 2.2. Baukontoübersicht sowie
- 2.3. Sanierungsentwurf samt Änderungen
(um den Zusammenhang des der A. zugezählten Darlehens iHv ATS 20,6 Mio mit der Finanzierung des vom Land Niederösterreich geförderten Bauvorhaben ersichtlich zu machen)
3. Baubeschreibung (zur Art der erfolgten Sanierungsmaßnahmen).

2.1.4 Einsicht in Einheitswertakte

Weiters wurde vom Unabhängigen Finanzsenat noch Einsicht genommen in die vom Finanzamt * S übersandten Einheitswertakte EWAZ***-2-**** und EWAZ**-2-****

2.1.5 Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt vom 4. März 2009 teilte die Referentin des UFS der Bw. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, der Berufung teilweise Folge zu geben.

Mit Schreiben vom 8. April 2010 nahm die Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Auf Grund der eingesehenen Unterlagen wird folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Mit Bescheid vom 31. Jänner 1977 zur Zahl**** erteilte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Sparkasse-X (kurz SPARKASSE) gemäß § 3 Abs. 4 GebG die Bewilligung der Selbstberechnung der Gebühren für Darlehens- und Kreditverträge.

Als Beilage wurde dem Bescheid ein Merkblatt beigefügt, das auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"4.) Gebührenbefreite Rechtsgeschäfte:

Nach anderen Gesetzen gebührenbefreite Rechtsgeschäfte (Darlehen an Gebietskörperschaften, Darlehen nach dem Wohnbauförderungsgesetz und Wohnungsverbesserungsdarlehen, Bestandverträge mit Sozialversicherungsträgen etc.) sind nicht in die Aufschreibungen aufzunehmen, sondern gemäß § 31 Abs. 1 GebGes. 1957 unter Anschluß von Kopien der Förderungsbescheide, Finanzierungspläne etc. anzuseigen.

Auf diesen Urkunden ist kein Vermerk gem. § 3 Abs. 4 GebG anzubringen bzw. ein gedruckter Vermerk deutlich zu streichen."

Die Stadtgemeinde S ist seit 1999 Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ***, GrundstückNr.***, der KG XXXXX S und der Adresse *****. Auf dem 1832 m² großen Grundstück befindet sich ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude in dem bis ins Jahr 1974 ein Gasthaus mit der Bezeichnung "xxxxxx" betrieben wurde. Ab 1974 war der Gasthof ohne Pächter und war das gesamte Gebäude im Jahr 2000 renovierungsbedürftig.

Im Hinblick auf die beabsichtigte Sanierung reichte die Stadtgemeinde S am 8. September 2000 einen Sanierungsentwurf gemäß § 37 NÖ WFG beim Land NÖ ein, in dem die Kosten für die Sanierung des Gebäudes, den Abbruch eines Teiles des Altbestandes sowie die Errichtung eines Zubaus mit insgesamt S 17.020.000,00 (ohne USt) veranschlagt wurden. Dieser Sanierungsentwurf bildet die Grundlage für die Zusicherung einer sog. Basisförderung durch das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung an die Stadtgemeinde S mit Schreiben vom 3. Juli 2001 zur GZ.*****10. Im Sanierungsentwurf findet sich keine Gliederung/Aufteilung der Kosten nach den Kriterien gefördertes/nicht gefördertes Bauvorhaben.

Mit dem Schreiben vom 3. Juli 2001 sicherte das Land NÖ der Stadtgemeinde S eine Basisförderung in Form eines konstanten nicht rückzahlbaren Zuschusses für ein Darlehen gemäß § 11 NÖ WFG in Höhe von S 4.219.664,00, welches zur Finanzierung der Sanierung eines Wohnhauses auf der Liegenschaft S EZ*** mit 2 Wohnungen und 2 Ordinationen und einer Nutzfläche gemäß § 3 Z 8 WFG von 461,21 m² aufgenommen wird, zu. In der Zusicherung wurde festgehalten, dass sich in diesem Wohnhaus 1 Ordination mit einer Nutzfläche von mehr als 130 m² (nämlich die Ordination EG/1 mit 144,51 m²) sowie 3 weitere Wohnungen/Ordinationen der sog. Kategorie III befinden.

Der Förderung wurde folgender Finanzierungsplan zugrundegelegt:

<i>A. Finanzierung der geförderten Wohnungen (Ordinationen)</i>	
1. <i>Darlehen gemäß § 11 NÖ WFG</i>	4.219.646,00
2. <i>Eigenmittel des Förderungswerbers</i>	0,00
3. <i>Eigenmittel der Bewohner</i>	0,00
4. <i>Bankdarlehen</i>	5.367.048,00
<i>B. Finanzierung der nicht geförderten Wohnungen (Ordinationen) sowie der sonstigen spezifisch ausgestatteten Räume (wie z.B. landwirtschaftlich bzw. gewerblich genutzte Räume oder Büroräume) und nicht förderbare Maßnahmen</i>	
1. <i>Darlehen</i>	11.013.288,00

2. Eigenmittel	0,00
C. Gesamtbaukosten	20.600.000,00

In der Zusicherung wurde festgehalten, dass über die endgültige Höhe der Eigenmittel der zukünftigen Bewohner und des Förderungsverbers, des Darlehens gem. § 11 NÖ WFG, der sonstigen Mittel, der Basisförderung (Zuschuss) und der anerkannten Gesamtbaukosten nach Überprüfung der Endabrechnung eine gesonderte Verständigung ergehen wird.

Mit Baurechtsvertrag vom 27. Juli 2001 räumte die Stadtgemeinde S der Gemeinnützigen Bau-, Wohn- und Siedlungsgenossenschaft "A." reg. Gen.m.b.H. (kurz A.) ein Baurecht bis 31. Dezember 2051 auf der EZ*** Grundbuch XXXXX S ein. Hierfür wurde im Grundbuch die Baurechtseinlage EZ** Grundbuch XXXXX S eröffnet. Im Baurechtsvertrag verpflichtete sich die A. ua. auf dem vertragsgegenständlichen Baurechtsgrund ein Wohnhaus nach den durch Architekt*****, vorgelegten Bauplänen, der darauf erteilten rechtskräftigen Baubewilligung und der Zuteilung der Förderungsmittel, benutzungsfähig zu errichten und sodann das Bauwerk in gutem und bewohnbaren Zustand zu erhalten.

Am 4. Jänner 2002 langte bei der A. eine - hinsichtlich der Jahreszahl offensichtlich irrtümlich - mit 2. Jänner 2001 datierte Darlehenspromesse der SPARKASSE ein. Diese hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Promesse für ein Darlehen im Sinne des NÖ Wohnbauförderungsgesetzes	
Verwendungszweck	"xxxxxx" BV: S ***** xxxx S EZ: Grundbuch XXXXX S
Darlehenskontonummer:	*****
Förderzahl:	*****"

Wir erklären uns gerne bereit, Ihnen im Rahmen des Finanzierungsplanes für den von Ihnen bekannt gegebenen Verwendungszweck ein Darlehen gemäß § 11 NÖ WFG zu nachstehenden Bedingungen, zu den Bedingungen des bezughabenden Schulscheines und unter Zugrundelegung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der österreichischen Kreditunternehmungen zuzuzählen.

*Darlehensbetrag: ATS 20.600.000,00
Darlehensbetrag: € 1.497.060,38"*

.....
Die SPARKASSE ist berechtigt, das Darlehen mit sofortiger Wirkung aufzukündigen, wenn die Nutzfläche einer der finanzierten Wohnungen die nach den jeweiligen Förderbestimmungen höchstzulässige Grenze übersteigt oder die Preisbildung im Vermietungsfall den Betrag übersteigt, der für die Zuerkennung von Mitteln der Wohnbauförderung maßgebend ist.

Die gegenständliche Darlehenspromesse sowie der bezughabende Schulschein wurden mit den im § 11 Abs. 2, 3, 4 und 5 NÖ WFG normierten Bedingungen errichtet."

Am 7. Jänner 2002 unterzeichnete die SPARKASSE und am 18. Jänner 2002 unterzeichnete die A. den gegenständlichen Schulschein, in dem die A. bestätigte, dass ihr die SPARKASSE zu den Bedingungen der bezughabenden Darlehenspromesse vom "5.12.2001" und den Bedingungen dieses Schulscheines ein Darlehen im Betrag von ATS 20.600.000,00, EUR 1.497.060,38 zugezählt hat. Zur Sicherung dieser Forderung samt Nebenverbindlichkeiten verpfändete die Bw. die Baurechtseinlage EZ** Grundbuch XXXXX S samt allem Zubehör. Im Schulschein wurde festgehalten, dass der gegenständliche Schulschein sowie die bezughabende Darlehenspromesse mit den in § 11 Abs. 2, 3, 4 und 5 NÖ WFG normierten Bedingungen errichtet wurden.

Der Schulschein enthält folgende Vermerke:

"Gebührenfrei gemäß § 33 TP 8 Abs. 2 Ziff. 3 Geb.G. 1957 WSG in der jeweils gültigen Fassung"

sowie:

*"Gebühren gemäß § 3 Abs. 4 Geb. G. 1957 lt. Bescheid des FA f. Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 31.01.1977 Zahl**** entrichtet.*

Nr. d. Aufschreibung: 17"

Mit Schreiben vom 8. Februar 2002 übersandte die Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Aufschreibung gemäß § 3 Abs. 4 GebG für den Jänner 2002 und überwies in der Folge den Gesamtbetrag der selbstberechneten Gebühren in Höhe von € 15.934,94 (ATS 219.242,03) an das Finanzamt. In dieser Aufschreibung scheint unter Nr. 17 Folgendes auf:

Ifd. Nr.	Kto.Nr.	Zu- u. Vornahme	Datum	Anmerkung	Bemessungsgrundlage	Gebühr
17	0*****	Gemeinn. A.	2.1.02	EUR 1.497.060,38	<i>Geb.frei gem. § 33 TP 8 Abs. 2 Ziff. 3 Geb.G. 1957 WSG"</i>	

Mit Einbringungsvertrag vom 18. Juli 2002 brachte die SPARKASSE ihr bankgeschäftliche Unternehmen gemäß § 92 BWG in die X-AG (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ein. Diese Einbringung wurde am 20. September 2002 unter Hinweis auf die Gesamtrechtsnachfolge im Firmenbuch eingetragen.

Am 23. September 2003 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. einen Jahresbescheid iSd § 3 Abs. 4 GebG für das Jahr 2002, mit dem die Gebühren nach § 33 TP 8 GebG und § 33 TP 19 GebG für die nicht ausdrücklich ausgenommenen Rechtsgeschäfte mit den in den Aufschreibungen ausgewiesenen Beträgen

mit einer Summe von € 89.119,01 festgesetzt. Dem wurde eine Aufstellung angeschlossen, in der für Jänner 2002 ein Betrag von € 15.932,94 angeführt ist. Der Spruch dieses Bescheides enthält den Zusatz:

"Alle in den übermittelten Aufschreibungen aufscheinenden Rechtsgeschäfte für die keine Rechtsgebühr abgerechnet wurde, sind von der gegenständlichen Festsetzung nicht erfasst."

Nach der am 19. Februar 2004 von der A. dem Finanzamt * S übersandten Einheitswerterklärung "BG 30" wird das auf der Liegenschaft EZ*** KG S befindliche Gebäude nach Abschluss der Bauarbeiten wie folgt genutzt:

Gebäudeteil	Nutzfläche in m2
Neubau	
Keller	170,90
EG Ordination	142,49
OG Ordination und Büro	264,97
DG Büro	138,37
Altbau	
Keller	56,67
Erdgeschoß Gasthaus	277,65
OG Wohnungen	215,10
gesamte nutzbare Fläche	1266,15

Nach Abschluss der Bauarbeiten weist das Gebäude ohne Kellerräumlichkeiten und sonstigen nicht für Wohn- oder Geschäftszwecke ausgestattete Räumlichkeiten eine Nutzfläche von 1038,58 m² auf (492,75 im Altbau und 545,83 im Zubau), davon werden 215,10 m² für Wohnzwecke und (rund) 245 m² zur ärztlichen Betreuung genutzt.

Die in der Zusicherung des Landes Niederösterreich als Nutzfläche im Sinne des § 3 Z 8 WFG genannte Nutzfläche von gerundet 460 m² verteilen sich auf folgende Einheiten:

	Nutzfläche in m ² (gerundet)
Wohnung top 5 - Obergeschoß Altbau	111
Wohnung top 6 - Obergeschoß Altbau	104
Ordination Erdgeschoß Neubau	143
Ordination Obergeschoß Neubau	102
Summe	460

2. rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes:

2.1 gebührenrechtliche Beurteilung

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unterliegen Darlehensverträge einer Gebühr von 0,8 v.H. nach dem Werte der dargeliehenen Sache.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Schuldschein die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 TP 8 Abs 1 GebG erfüllt. Strittig ist lediglich, ob der Vertrag gemäß § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 3 GebG iVm § 33 TP 19 Abs 4 Z 9 GebG von den Gebühren befreit ist.

§ 33 TP 8 Abs. 2 Z. 3 GebG unterliegen Darlehensverträge, die den Voraussetzungen für die Gebührenfreiheit von Kreditverträgen gemäß § 33 TP 19 Abs 4 sinngemäß entsprechen, nicht der Gebühr.

§ 33 TP 19 Abs 4 Z 9 GebG lautet wie Folgt:

"Kreditverträge, die nach dem behördlich oder von einem Landeswohnbaufonds genehmigten Finanzierungsplan zur Finanzierung eines nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung des Wohnbaues und der Wohnhaussanierung geförderten Bauvorhabens erforderlich sind, sofern die Nutzfläche im Sinne des Wohnbauförderungsgesetzes 1984, BGBI. Nr. 482, 150 m² je Wohnung nicht überschreitet; Gebührenpflicht tritt jedoch ein, sobald die Voraussetzungen für die Befreiung nachträglich wegfallen".

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

§ 17 Abs. 2 GebG bestimmt weiter, dass, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Wenn aus einer Urkunde weder hervorgeht, dass alle für die in Rede stehende Befreiung von der Gebührenpflicht maßgebenden Tatsachen vorliegen, noch Umstände beurkundet sind, die die Befreiung ausschließen würden, ist eine "Undeutlichkeit des Urkundeninhaltes" iSd § 17 Abs 2 GebG gegeben (vgl. VwGH 15.09.1986, 85/15/0375).

Der gegenständliche Schuldschein enthält den Vermerk "Gebührenfrei gemäß § 33 TP 8 Abs. 2 Ziff. 3 Geb.G. 1957 WSG in der jeweils gültigen Fassung" sowie den Hinweis, dass der gegenständliche Schuldschein sowie die bezughabende Darlehenspromesse mit den in § 11 Abs. 2, 3, 4 und 5 NÖ WFG normierten Bedingungen errichtet wurden.

Die durch Bezugnahme zum Urkundeninhaltzählende Darlehenspromesse enthält weitere Hinweise, die für das Vorliegen der für die Befreiung erforderlichen Tatbestandsmerkmale sprechen. Die Darlehenspromesse wurde als "Promesse für ein Darlehen im Sinne des NÖ

"Wohnungsförderungsgesetzes" bezeichnet, es ist daraus der Verwendungsweck (nämlich "xxxxxx", BV: S *****, xxxx S, EZ: Grundbuch XXXXX S) ersichtlich, und die angeführte Förderzahl des Landes Niederösterreich (******) stimmt mit jener im genehmigten Finanzierungsplan überein.

Die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 19 Abs. 4 Z 9 GebG enthält keine Einschränkungen dahingehend, dass das geförderte Bauvorhaben vom Förderungswerber selbst errichtetet werden muss oder dass die Errichtung des Gebäudes durch einen Bauträger befreigungsschädlich wäre. Für die Gebührenfreiheit kommt es nicht etwa darauf an, ob der Kreditnehmer bzw. Darlehensnehmer Bauherr (im Sinn des Grunderwerbsteuerrechtes oder im baurechtlichen Sinn) ist, sondern ob der Kreditvertrag bzw. Darlehensvertrag nach dem Finanzierungsplan zur Finanzierung eines begünstigen Bauvorhabens erforderlich ist. Für diese Auslegung spricht insbesondere die Gestaltung der Gebührenbefreiung als Objektförderung ("für Bauvorhaben", vgl. dazu UFSW 31.07.2009 RV/1074-W/06 unter Hinweis auf *Arnold*, Rechtsgebühren, RZ 30b zu § 33 TP 19 GebG sowie RZ 982 der Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen, GZ BMF-010206/0210-Vi/5/2006 vom 22.02.2007, kurz Gebührenrichtlinien).

Im Zeitpunkt des (möglichen) Entstehens der Gebührenschuld lag ein vom Land Niederösterreich genehmigter Finanzierungsplan vor. Da es sich um eine Objektförderung handelt, ist es nicht schädlich, dass gegenüber dem Land (noch) die Stadtgemeinde S als Förderungswerber in Erscheinung trat. Mit Abschluss des Baurechtsvertrages sind die mit dem Bauvorhaben verbundenen Rechtsstellungen auf die A. übergegangen.

Nach der maßgeblichen Befreiungsbestimmung des § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 3 iVm TP 19 Abs. 4 Z. 9 GebG ist für die Anwendung des Befreiungstatbestandes unter anderem das Vorliegen der ERFORDERLICHKEIT des in Rede stehenden Darlehens für das geförderte Bauvorhaben notwendig, und zwar nach dem genehmigten Finanzierungsplan (VwGH 31.5.1995, 94/16/0291).

Nach den landesgesetzlichen Bestimmungen wird neben der Errichtung und der Sanierung von Wohnraum auch der Erwerb von Wohnraum gefördert (zu den verschiedenen Arten von Wohnungsförderung siehe für den Bereich Niederösterreich: § 1 Abs. 1 NÖ Wohnungsförderungsgesetz 2005 bzw. - im gegenständlichen Fall noch maßgeblich - § 1 Abs. 1 NÖ Wohnungsförderungsgesetz 1989 - kurz NÖ WFG). Das Gebührengesetz stellt auf die Förderung des "Wohnbaues" und der "Wohnhaussanierung" ab, weshalb eine landesgesetzlich vorgesehene Förderung des Erwerbes von Wohnraum (nach § 1 Abs 1 Z. 2 NÖ WFG 1989 fordert das Land Niederösterreich auch den Ankauf von Wohnhäusern und Wohnungen) nicht zur Gebührenfreiheit führt (vgl. dazu auch RZ 977 der Gebührenrichtlinien). Eine

diesbezügliche Ausdehnung der Gebührenfreiheit wäre dem Bundesgesetzgeber vorbehalten und kann aus kompetenzrechtlichen Gründen der Anwendungsbereich der Befreiung durch landesgesetzliche Bestimmungen nur insoweit determiniert werden, als das Land im Rahmen der Förderung des "Wohnbaues" und der "Wohnhaussanierung" Fördermaßnahmen setzt.

Nach § 1 Abs 2 Z. 2 NÖ WFG 1989 können auch Geschäftsräume gefördert werden, jedoch nur dann, wenn sie

1. in geförderten Gebäuden liegen und
2. zur ärztlichen Betreuung oder zur Versorgung der Wohnbevölkerung mit Bedarfsgegenständen oder Dienstleistungen des täglichen Lebens erforderlich sind.

§ 1 Abs. 2 NÖ WFG 2005 bestimmt nunmehr, dass in geförderten Mehrfamilienhäusern auch Einrichtungen, die der Gesundheitsversorgung dienen, gefördert werden dürfen.

Welche Art von Wohnungsförderung einem Förderungswerber für ein konkretes Vorhaben gewährt wird ist vom jeweiligen Land nach seinen landesgesetzlichen Bestimmungen zu entscheiden und kommt hierfür der Abgabenbehörde keine Kompetenz zu. Die Abgabenbehörde hat hier eine Vorfrage zu beurteilen und ist insofern eine Bindung an die Entscheidung des Landes gegeben (die Abgabenbehörde hat etwa nicht zu überprüfen, ob das Land die landesgesetzlichen Bestimmungen eingehalten hat und die "richtige" Art der Förderung gewährt hat, vgl. dazu abermals UFSW 31.07.2009 RV/1074-W/06).

Aus der Zusicherung des Landes Niederösterreich vom 3. Juli 2001 ist ersichtlich, dass hier das Land Niederösterreich eine Förderung zur Sanierung eines Mehrfamilien-Wohnhauses mit 2 Wohnungen und 2 Ordinationen und einer Nutzfläche von 461,21 m² gewährt hat. Aus der Bestimmung des § 1 Abs 2 Z. 2 NÖ WFG 1989 ergibt sich, dass die Errichtung und Sanierung von Ordinationen vom Land Niederösterreich nur dann gefördert wird, wenn eine entsprechende Verknüpfung mit einer Wohnbaumaßnahme besteht, weshalb hier sowohl hinsichtlich der beiden Wohnungen als auch der beiden Ordinationen ein nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung gefördertes Bauvorhaben vorliegt.

Das Gebührengesetz verlangt neben der "Erforderlichkeit" für das geförderte Bauvorhaben noch, dass die "Nutzfläche im Sinne des WFG 1984 150 m² je Wohnung nicht überschreitet". Die Nutzfläche ist ausdrücklich nach den Bestimmungen des WFG 1984 und nicht nach den landesgesetzlichen Vorschriften zu bestimmen. Im gegenständlichen Fall liegt kein Hinweise dafür vor, dass die Nutzfläche nach dem WFG 1984 nicht ident wäre mit dem Flächenausmaß nach den landesgesetzlichen Bestimmungen und ist daher davon auszugehen, dass die Nutzflächenbegrenzung von 150 m² weder durch eine der beiden Wohnungen noch durch

eine der beiden Ordinationen überschritten wird. Es kommt daher den nach dem genehmigten Finanzierungsplan zur Finanzierung dieses nach landesgesetzlichen Bestimmungen geförderten Bauvorhabens (Sanierung von 2 Wohnungen und 2 Ordinationen mit einer Gesamtnutzfläche von 461,21 m²) erforderlichen Darlehens- und Kreditverträgen Gebührenfreiheit zu.

Der gegenständliche Finanzierungsplan differenziert ausdrücklich zwischen der Finanzierung der geförderten Wohnungen und Ordinationen und der Finanzierung der nicht geförderten Objekte. Nach dem genehmigten Finanzierungsplan erfolgt die Finanzierung der geförderten Objekte einerseits durch ein Darlehen gemäß § 11 NÖ WFG in Höhe von S 4.219.664,00 (das sind € 306.654,94, dh. für die Rückzahlung dieses Teilbetrages gewährt das Land Annuitätenzuschüsse) und anderseits durch ein Bankdarlehen in Höhe von S 5.367.048,00 (das sind € 390.038,58). Der restliche Darlehensbetrag von S 11.013.288,00 oder € 800.366,85 ist nach dem genehmigten Finanzierungsplan nicht zur Finanzierung der geförderten Objekte erforderlich (daran ändert auch das "Aufscheinen" im Finanzierungsplan nichts) und kommt dem Darlehensvertrag daher insofern keine Gebührenfreiheit zu.

Übersteigt die Kreditsumme bzw. Darlehensvaluta den nach dem Finanzierungsplan zur Finanzierung des geförderten Bauvorhabens erforderlichen Betrag, so ist der Differenzbetrag der Kreditvertrags- bzw. Darlehensgebühr zu unterziehen (vgl. dazu abermals UFSW RV/1074-W/06 vom 31.07.2009 sowie RZ 980 der Gebührenrichtlinien, in denen ebenfalls vertreten wird, dass lediglich der übersteigende Teilbetrag der Gebühr unterliegt). Bei einer gemeinsamen Finanzierung von geförderten und nicht geförderten Teilen eines Bauprojektes ist nicht auf ein "Überwiegen" abzustellen, weshalb der gegenständliche Darlehensvertrag weder zur Gänze die gebührenrechtliche Begünstigung verliert noch zur Gänze gebührenfrei ist. Vielmehr ist die Vergebühr entsprechend dem im Finanzierungsplan zum Ausdruck gebrachten Verhältnis vorzunehmen und ist daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

2.2 verfahrensrechtliche Beurteilung

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts.

Bei Einbringung nach dem Bankwesengesetz (BWG) wird der Rechtsübergang gemäß § 92 Abs. 4 BWG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bewirkt. Diese erfasst die eingebrochenen Betriebsteile und tritt mit der Eintragung der Aktiengesellschaft oder der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch ein. Auch eine partielle Gesamtrechtsnachfolge umfasst verfahrensrechtliche

Positionen und zwar unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang weiter existent bleibt. Abgabenfestsetzungen haben ab Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nur mehr gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³ Rz 1 und 18 zu § 19 BAO).

Im vorliegenden Fall wurde das bankgeschäftliche Unternehmen der Sparkasse-X mit Einbringungsvertrag vom 18. Juli 2002 gemäß § 92 BWG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die X-AG eingebbracht. Diese Einbringung wurde am 20. September 2002 im Firmenbuch eingetragen und sind damit die mit den Bankgeschäften verbundenen verfahrensrechtlichen Positionen auf die X-AG übergegangen.

Der gegenständliche Darlehensvertrag wurde von der Rechtsvorgängerin der Bw. in die Aufschreibungen iSd 3 Abs. 4 GebG aufgenommen, es wurde hierfür jedoch keine Rechtsgebühr abgerechnet (es erfolgte keine Selbstberechnung mit Gebührenbetrag "Null").

Nach dem letzten Satz des § 3 Abs 4 GebG sind die Gebühren für den Zeitraum eines Kalenderjahres mit Bescheid für jedes gebührenpflichtige Rechtsgeschäft, das in den Aufschreibungen abgerechnet wurde, festzusetzen. Ein solcher Bescheid ist ein Abgabenbescheid iS des § 198 BAO, mit dessen Erlassung die davon betroffenen Gebühren, die zunächst den Charakter einer Selbstbemessungsabgabe haben, zu Festsetzungsabgaben werden. Die Festsetzung der Gebühren hat mit einem so genannten Sammelbescheid (kombinierten Bescheid) zu erfolgen. Bei der Erlassung von Sammelbescheiden sind die essenziellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen (vgl VwGH 26.1.1995, 94/16/0058, 0059). Nach der ausdrücklichen Anordnung des § 3 Abs 4 letzter Satz GebG hat die Festsetzung der Hundertsatzgebühren für jedes gebührenpflichtige Rechtsgeschäft zu erfolgen. Es ist nämlich jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar und tritt zB hinsichtlich einzelner von einer Berufung nicht betroffener Festsetzungen Rechtskraft ein (vgl. VwGH 17.2.2000, 99/16/0027).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt im Jahresbescheid iSd § 3 Abs. 4 GebG vom 23. September 2003 jene Rechtsgeschäfte, für die keine Rechtsgebühr abgerechnet wurde, von der Festsetzung ausgenommen. Da jede der mit dem sog. Jahresbescheid kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist, spricht ein Größenschluss dafür, dass die Festsetzung der Gebühren für die vom sog. Jahresbescheid nicht erfassten Rechtsgeschäfte mit gesonderten Bescheiden vorgenommen werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern als die Gebühr gegenüber der Bw. als Rechtsnachfolgerin der Sparkasse-X gemäß § 33 TP 8 GebG mit 0,8 % von € 800.366,85 = € 6.402,93 festgesetzt wird.

Wien, am 12. April 2010